УДК 336.76

СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

Т.О. Пожар. Українська академія банківської справи НБУ.

The article analyzes the current global approach to building a quality system audit effectiveness and the necessity of building a similar system in national practice, allowing us to offer quality control system performance audit by process approach, highlighting the main elements (fields), methods and data quality evaluation.

Вступ. У контексті дослідження аудиту ефективності як методу державного фінансового контролю (ДФК) у структурі фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю (ФБМДФК) актуальним питанням є забезпечення його належного контролю якості. Указане питання конкретизується у необхідності комплексного впровадження аудиту ефективності в Україні з урахуванням кращої світової практики його безпосереднього проведення та контролю його якості з метою впевненості і довіри громадськості до його результатів та рекомендацій.

Зазначений напрям дослідження аудиту ефективності є не досить поширеним у вітчизняній науковій думці. Хоча необхідність упровадження контролю якості аудиту ефективності обумовлена низькою дієвістю проведених контрольних заходів, відсутністю уніфікованих стандартів проведення аудиту ефективності контролюючими суб'єктами, потребою у посиленні ретельності контрольних заходів.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Проблемами аудиту ефективності, у тому числі вдосконаленням його методичного забезпечення та узгодженням з міжнародною практикою займаються вітчизняні науковці, зокрема М. Бариніна, І. В. Басанцов, О. Жадан, М. Петрачкова, Н. Рубан, Н. Шевченко й інші.

Проте залишилися малодослідженими питання щодо системи контролю якості аудиту ефективності та її основні характеристики, а саме: важливість і цінність питань, що розглядаються в процесі аудиту; обсяг і завершеність у плануванні й виконанні аудиту; об'єктивність і чесність як основні принципи проведення аудиту та складання аудиторського звіту і рекомендацій; ефективність виконання аудиторських перевірок та розв'язання супутніх завдань.

Метою статті є надання основних характеристик системи контролю аудиту ефективності та пропозицій щодо її вдосконалення.

Основний матеріал і результати. На міжнародному рівні контроль якості аудиту, в т.ч. й аудиту ефективності, що проводиться вищими органами контролю державних фінансів, регламентується Керівництвом з якості аудиту та Керівництвом EUROSAI «Висока якість аудиту: найкраща практика управління якістю вищих органів фінансового контролю».

Світова практика ВОКДФ рекомендує: «Вищим органам фінансового контролю варто забезпечити належну увагу та встановити суворий, належний й ефективний контроль якості своєї роботи як на індивідуальному, так і на інституційному рівні, а також на стадії планування, виконання і звітності, включаючи роботу з усунення відзначених недоліків. Усе це досягається через: розробку та впровадження стандартів якості в процесі аудиту та підтримку цієї діяльності; впровадження в практику оцінки якості перевірок після їх завершення; зосередження уваги на тих елементах управління, які сприяють високій якості та загальній ефективності роботи найвищого органу фінансового контролю.

Контроль якості повинен бути постійним інструментом контрольної роботи для забезпечення якісного аудиту. Контроль якості повинен бути орієнтований на результат» [2].

Власне, у Стандартах аудиту INTOSAI зазначається, що орган державного фінансового контролю «повинен приділяти особливу увагу програмам гарантії якості для того, щоб удосконалювати аудит ефективності використання державних коштів і результати своєї діяльності» [3].

Серед основних характеристик системи контролю якості аудиту державних фінансів загалом на рівні Керівництва з якості аудиту виділяють такі:

- важливість і цінність питань, що розглядаються в процесі аудиту;
- обсяг і завершеність у плануванні й виконанні аудиту;
- об'єктивність і чесність як основні принципи проведення аудиту та складання аудиторського звіту і рекомендацій;
- ефективність виконання аудиторських перевірок та розв'язання супутніх завдань.

Функціонування систем контролю якості в міжнародній практиці засноване на системі перевірок контрольних заходів – аудиторських перевірок, що про-

© *Пожар Т.О., 2012.*

водилися відповідними фахівцями органів контролю після завершення аудиторських процедур, причому визначальною умовою проведення таких перевірок є те, що вони виконуються людьми, незалежними від самих аудиторських процедур.

До основних заходів забезпечення контролю якості аудиту в міжнародній практиці відносять: внутрішню перевірку; зовнішню перевірку; «перевірку рівними за положенням»; відповідну реакцію організацій, що перевіряються.

Слід зазначити, що методологічні та методичні засади організації систем контролю якості аудиту як методу ДФК, зокрема аудиту ефективності, в процесі порівняльного аналізу їх із системами контролю якості фінансового аудиту мають спільні риси. Організація та забезпечення контролю якості фінансового аудиту визначені Міжнародним стандартом контролю якості 1 Міжнародної федерації бухгалтерів.

Згідно зі стандартом аудитори, державні аудитори та інші категорії професійних бухгалтерів незалежно від статусу та організаційно-правової форми, зокрема й аудиторські фірми, повинні впроваджувати у свою діяльність систему контролю якості, яка б надала обґрунтовану впевненість, що сама фірма чи персонал діють відповідно до професійних стандартів та регуляторних і законодавчих вимог, а звіти, надані за завданням, відповідають обставинам [1].

Система контролю якості аудиту згідно з цим стандартом включає політику та процедури, що стосуються кожного з таких елементів [4]:

а) відповідальність управлінського персоналу органів контролю за якість аудиту;

б) вимоги етики;

в) прийняття завдання;

г) людські ресурси;

д) виконання завдання;

е) моніторинг.

При проведенні аудиту ефективності в контролюючих органах повинні бути затверджені політика та процедури, що мають надавати достатню впевненість аудиторам і, за потреби, іншим особам, які підпадають під вимоги незалежності. Така політика та процедури надають органам контролю змогу:

а) ознайомити свій персонал та, за потреби, інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності;

б) ідентифікувати й оцінити обставини та відносини, котрі створюють загрозу незалежності, здійснити заходи, які дозволять ліквідувати цю загрозу або зменшити її до прийнятного рівня за допомогою запобіжних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання.

Важливою складовою системи контролю якості аудиту ефективності є виконання аудиторами етичних вимог, що на міжнародному рівні описуються Кодексом етики. Кодекс етики – це декларація системи цінностей і принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Такому ставленню контролер сприяє шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є сумлінність, незалежність, об'єктивність і конфіденційність.

Політика та процедури щодо системи контролю якості аудиту повинні бути відповідними, адекватними, працювати ефективно та дотримуватися на практиці. Така політика та процедури повинні включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості аудиту, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

З урахуванням прийнятих на світовому рівні документів, що регламентують порядок створення та функціонування систем контролю якості аудиту та об'єктивної необхідності вдосконалення аудиту ефективності як методу ДФК, в Україні вважаємо необхідним створення системи контролю якості аудиту ефективності та закріпити основні організаційні, методологічні, нормативні засади її функціонування на рівні окремого Положення (Стандарту) ДФК України.

У межах пропонованої системи контролю якості аудиту ефективності доцільно врахувати суттєві аспекти цього процесу, а саме:

- необхідність визначення поняття «контроль якості аудиту ефективності»;
- виділення основних елементів системи;
- структуризацію її за етапами;
- розробку показників оцінювання якості, яким має відповідати процес аудиту ефективності.

Поняття контролю якості є доволі неоднозначним, оскільки стосується проведення перевірки самих контрольних заходів, проте є досить важливим у забезпеченні достовірності отриманих за їх реалізації результатів та рекомендацій.

Узагальнення існуючих трактувань поняття «якість аудиту ефективності» дозволяє надати авторське бачення цієї дефініції. Поняття «якість аудиту ефективності» полягає у перевірці наявності та належної реалізації необхідних контрольних заходів на всіх етапах аудиту ефективності, підтвердження якості аудиторської практики і звітів щодо достовірності, об'єктивності і ефективності результатів контрольних заходів, який проводиться персоналом, що має необхідні здібності, компетентність та відданість етичним принципам, а також визначення потенційних способів вдосконалення процесу проведення аудиту ефективності.

На нашу думку, система контролю якості аудиту ефективності повинна включати в себе такі елементи (області): ресурси (забезпечення аудиту),

стратегію, планування, виконання та результати, відповідно до яких формуватимуться деталізовані критерії якості аудиту ефективності і які повною мірою відповідають узагальненим нами етапам проведення цього виду аудиту та характеризують процесний підхід до його контролю якості.

Структуризацію системи контролю якості аудиту ефективності пропонуємо здійснювати за поточним та постконтрольним етапами.

Проведення контролю якості аудиту ефективності може здійснюватись одним з наступних способів: одним з членів групи, комітетом з декількох аудиторів, співробітниками підконтрольного суб'єкта, самооцінкою членів групи, у комбінований спосіб.

На поточному етапі контролю якості аудиту вважаємо за доцільне проводити перманентний моніторинг діяльності персоналу, зайнятого перевіркою (групою аудиту). Зокрема, перевіряючі (контролери якості) мають упевнитися у розумінні членами групи стратегії, програми та цілей аудиту ефективності, належному рівні знань і практичних навичок аудиторів, відповідності дій аудиторів програмі аудиту, неухильному дотриманні ними стандартів ДФК та професійної етики, графіка проведення

Таблиця 1. Характеристика рекомендованих до використання методів оцінювання контролю якості роботи державних аудиторів

Групи	Види	Характеристика	Особливості застосування
Якісні	Матричний	Порівняння фактичних якостей аудиторів з набором якостей відповідно до посади	Дозволяє підтвердити компетентність аудитора
	Метод еталона	Порівняння фактичних якостей аудиторів з характеристиками найбільш успішних робітників групи перевіряючих	Дозволяє визначити відповідність аудитора для співпраці з іншими
	Система довільних характеристик	Група експертів (керівників) описує успіхи та недоліки підлеглих за певний проміжок часу	Стає визначальним чинником для преміювання (підвищення) або винесення догани
	Метод групової дискусії	Бесіда керівництва (експертів) з підлеглими відносно їх діяльності	Дозволяє обирати найбільш активних, самостійних, розсудливих
Кількісні	Метод рангового порядку	Група керівників, ураховуючи певні критерії оцінки, ранжує співробітників від найгіршого до найкращого. Підсумкова оцінка визначається сумою порядкових номерів, отриманих аудиторами за виконану роботу	Дозволяє здійснювати ротацію кадрів, преміювати найкращих
	Метод бальної оцінки	Присвоєння експертами певної кількості балів за кожне досягнення аудитора. Загальна оцінка визначається як сума балів або середній бал	Підсилює стимуляцію за кращі результати у роботі
	Система графічного профілю	Зображення кожної професійної характеристики (в балах) у вигляді крапок на графіку	Візуальне зображення якісних характеристик аудиторів та можливість визначення кращих
	Метод оціночних центрів	Виокремлено 25 критеріїв оцінки, які характеризують особистість у багатьох проявах	Комплексне оцінювання не тільки професійних, але й інших якостей особистості
Комбіновані	Тестування	Оцінка знань аудиторів за ступенем рішення підготовлених задач (тестів)	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки
	Визначення коефіцієнта інтелектуальності	Кількісний показник якісного рівня рішення підготовлених задач (тестів)	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки
	Метод сумових оцінок	Установлення експертами частоти прояву («постійно», «часто», «іноді», «рідко», «ніколи») в аудиторів певних якостей і надання визначених бальних оцінок за кожен рівень частоти	Дозволяє здійснювати ротацію кадрів

аудиту, правил заповнення робочої документації й проведення аудиторських процедур. За необхідності контролери можуть надавати консультації групі аудиту. Указаний етап спрямований на запобігання недолікам і порушенням у процесі аудиту ефективності в реальному часі.

На постконтрольному етапі контролери проводять перевірку звіту за результатами аудиту, забезпечують контроль за його своєчасним оприлюдненням і впровадженням результатів аудиту.

Розглянутим етапам у межах розробленої системи контролю якості аудиту ефективності мають відповідати певні методи оцінювання якості, які згруповані як якісні, кількісні та комбіновані (табл. 1).

Використання зазначених методів відбувається на поточному та постконтрольному етапах контролю якості аудиту ефективності, які спираються на чітко окреслені області (елементи) системи. Водночас оцінка якості аудиту ефективності у межах кожної з областей досягається за рахунок окремих показників, що дають змогу реалізувати всебічний контроль якості роботи державних аудиторів: від ресурсного забезпечення процесу аудиту до оприлюднення його результатів. Стосовно розроблення показників оцінки якості, яким має відповідати процес аудиту ефективності, слід ука-

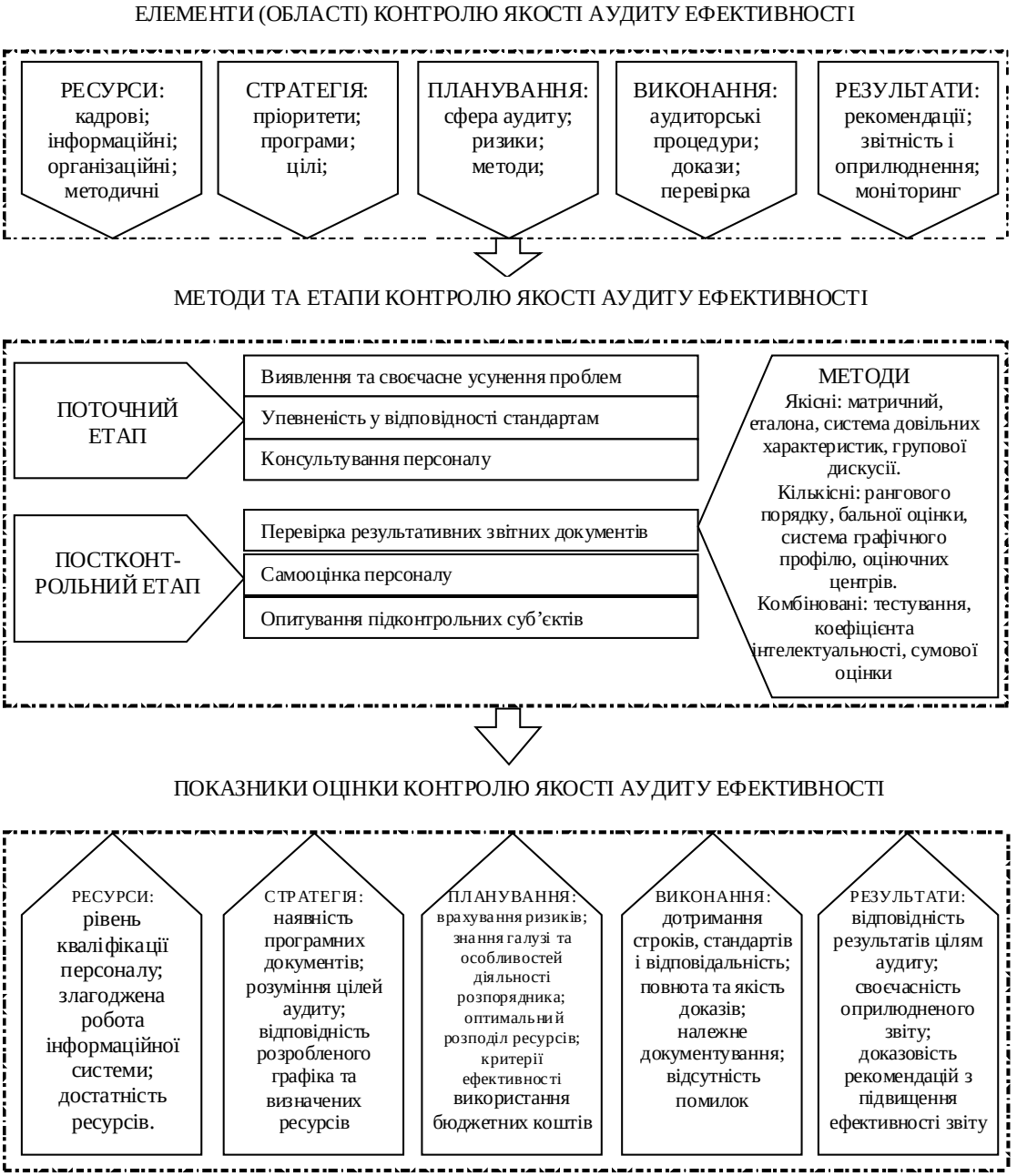

Рис. 1. Система контролю якості аудиту ефективності (процесний підхід)
(власна розробка автора)

Таблиця 2. Показники оцінки контролю якості аудиту ефективності (за елементами (областями) процесного підходу)

Елементи		Критерії
РЕСУРСИ		– створення чіткої стратегії підбору кадрів: прагнути до залучення до роботи у ВОФК найбільш гідних співробітників; – забезпечення ефективної професійної підготовки: вступна підготовка, технічне і професійне навчання, навчання управлінським навичкам; – наявність системи оцінки виконання в дії; – забезпечення просування по службі: надання допомоги кожному аудитору в отриманні максимально можливого досвіду надання допомоги обраним окремим співробітникам у підготовці до роботи на дуже відповідальних посадах; – наявність схеми документообігу та її дотримання; – затвердження форми робочих документів аудиторів; – забезпечення виконання ними принципів повноти висвітлення, суттєвості; – забезпечення злагодженої роботи інформаційної системи аудиторського підрозділу; – забезпечення ефективної взаємодії між окремим аудитором та структурними підрозділами аудиторської фірми; – наявність планів проведення аудиту; – наявність вимог щодо звітування аудиторами про проведену роботу; – наявність методичних рекомендацій щодо проведення аудиту за кожним напрямом; – наявність вимог щодо мінімального обсягу інформації за результатами проведеного аудиту.
СТРАТЕГІЯ ТА ПЛАНУВАННЯ		– досягнення оптимального співвідношення виділеного часу, ресурсів та отриманих результатів; – при необхідності до Плану аудиторських завдань вносяться зміни; – перевірка та зміна затверджуються посадовою особою з повноваженнями з нагляду; – усі перевірки і затвердження фіксуються документально; – відбір і своєчасність аудиторських перевірок має здійснюватися з визначенням пріоритету серед потенційних предметів аудиту, залежно від юридичних вимог та рамок мандата ВОКДФ, наявних у розпорядженні фінансових і трудових ресурсів, з урахуванням чисельності необхідного персоналу, його навичок, умінь, компетенцій тощо.
ВИКОНАННЯ		– аудит повинний виконуватися відповідно до затвердженого плану аудиторських завдань; – детальні записи про виконання аудиторського завдання та про результати такого документально фіксуються особою, яка виконує аудит; – систематично формуються робочі документи; – нагляд за роботою членів команди з боку головного аудитора. Сутність і межі нагляду залежать від кількості осіб, що у виконання аудиторських завдань, їх досвіду, кваліфікації і здатності виконувати роботу; – досить докладно викладені щоденні або періодичні табелі / звіти, підготовлені членами команди; – в аудиторській документації та робочих документах, що ведуться належним чином, відповідно описуються аудиторські перевірки і виявлені дані, вони забезпечені посиланнями і можуть легко відстежуватися щодо складових плану аудиту тощо.
РЕЗУЛЬТАТ	*ЗВІТНІСТЬ*	– має бути ясною, своєчасною, короткою і об'єктивною, забезпечувати неупереджений виклад всіх фактів; – всі виявлені дані підтримуються відповідними надійними і неупередженими аудиторськими доказами, відображеними в аудиторських робочих документах; – проект звіту складається старшим аудитором консультацій із членами команди та перевіряється досвідченим аудитором / (аудиторської колегією, незалежною від аудиторської команди) на предмет суттєвості, законності, доказів, цифр, відповідності виявленим даними, відповідного і послідовного використання стилю; – коментарі / доповнення документуються і зберігаються в робочих аудиторських документах.
	ПОДАЛЬШІ ДІЇ	– через деякий час після опублікування звіту ВОФК повинний вжити відповідні заходи, щоб визначити, які дії, якщо такі потрібні, здійснив об'єкт аудиту, щоб усунути проблеми за допомогою реалізації рекомендацій ВОФК; – наступні заходи сприяють відповідній реакції на результати перевірки з боку об'єкта аудиту чи інших відповідальних організацій; – наступні заходи закладають основу майбутньої аудиторської роботи.

зати, що за рекомендованою системою контролю його якості наведений їх перелік є базовим і може бути доповнений з урахуванням особливостей функціонування аудиторського підрозділу, специфіки роботи державних контролерів та виконуваних ними завдань (рис. 1).

За потреби, вказані показники можуть бути деталізовані з урахуванням особливостей предмета аудиту (табл. 2). При цьому пропонований процесний підхід до системи контролю якості аудиту ефективності, на відміну від організаційного підходу (за суб'єктами, об'єктами і заходами забезпечення якості), передбачає використання сукупності показників оцінки якості аудиту ефективності у межах кожної з областей системи (ресурси, стратегія та планування, виконання і результати) й дозволяє сформувати достатній рівень упевненості у достовірності отриманих результатів аудиту та відповідностей цілей і результатів бюджетних програм.

Висновок. Запровадження аудиту ефективності в практику державного управління в Україні є явищем перспективним і вимагає додаткового організаційного та методичного забезпечення, яке конкретизоване у системі контролю якості аудиту ефективності. Вона дозволяє сформувати достатній рівень упевненості у достовірності отриманих результатів аудиту та відповідностей цілей і результатів бюджетних програм. Запропонована система будується на кращій світовій практиці контролю якості аудиту, зокрема й аудиту ефективності, що включає в себе Керівництво з якості аудиту, Керівництво EUROSAI: «Висока якість аудиту: найкраща практика управління якістю вищих органів фінансового контролю», Міжнародний стандарт контролю якості 1 Міжнародної федерації бухгалтерів, Стандарти аудиту, Кодекс етики та Керівні принципи внутрішнього контролю ВОКДФ.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Войнаренко, М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібн. / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : ЦУЛ, 2010. – 488 с.

2. Каплун, О. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – 2006. – Вип. 15. – С. 282-284.

3. Керівні принципи аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.undp.org.ua/files/ua_80742audit.pdf

4. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна та ін. – К. : ІАМЦ АУ «Статус», 2010. – 842 с.

5. Федченко, Т. В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] / Т. В. Федченко. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/ Economics/77375. doc.htm. – Заголовок з екрана.

УДК 336.76

Пожар Тетяна Олександрівна, здобувач Української академії банківської справи НБУ, м. Суми. **Система контролю якості аудиту ефективності.** Проаналізовано сучасні світові підходи до побудови системи контролю якості аудиту ефективності та обґрунтовано необхідність побудови аналогічної системи у національній практиці, що дало змогу запропонувати систему контролю якості аудиту ефективності за процесним підходом, з виділенням основних елементів (областей), методів та показників оцінки якості.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, аудит ефективності, система контролю якості аудиту ефективності, показники оцінки контролю якості аудиту ефективності.

УДК 336.76

Пожар Татьяна Александровна, соискатель Украинской академии банковского дела НБУ, г. Сумы. **Система контроля качества аудита эффективности.** Проанализированы современные мировые подходы к построению системы контроля качества аудита эффективности и обоснована необходимость построения аналогичной системы в национальной практике, что позволило предложить систему контроля качества аудита эффективности при процессном подходе, с выделением основных элементов (областей), методов и показателей оценки качества.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, аудит эффективности, система контроля качества аудита эффективности, показатели оценки контроля качества аудита эффективности.

UDC 336.76

Pozhar Tatiana Olexandrivna, researcher Ukrainian academy of banking of the NBU, s. Sumy. **Quality control system performance audit.** The article analyzes the current global approach to building a quality system audit effectiveness and the necessity of building a similar system in national practice, allowing us to offer quality control system performance audit by process approach, highlighting the main elements (fields), methods and data quality evaluation.

Keywords: state financial control, audit efficiency, audit quality control system efficiency, performance evaluation audit quality control efficiency.

Стаття отримана редакцією 20.01.2012 р.